Taxes assises sur le chiffre d'affaires

Chapitre 3 :
Champ d'application de la TVA

(Version 2006)

Documentation obligatoire : Le code de la TVA

Le code de la TVA distingue entre les opérations imposables, les assujettis, les produits et les opérations exonérés. Par souci de clarté, nous étudierons successivement :

- Les opérations imposables (Section 1).

- Les assujettis (Section 2).

- De quelques problèmes particuliers (Section 3).

- Les stades d'imposition (Section 4).

- Les activités se trouvant en dehors du champ d'application de la TVA (Section 5).

- La territorialité de l'impôt (Section 6).

Certaines activités se trouvent en dehors du domaine de la TVA. Il s'agit des activités de travail salarié et de services d'administration publique :

- Travail salarié : Les salariés ne sont pas soumis à la TVA au titre de leurs rémunérations salariales.

Le statut salarié est caractérisé par l'existence d'un lien de subordination étroit de l'employé à l'égard de son employeur.

- Services d'administration publique : Les services et activités rendus par les pouvoirs publics, les collectivités publiques et les établissements publics administratifs se situent, en principe, en dehors du domaine de la TVA.

L'exclusion de ces services du système d'imposition à la TVA ne devrait pas être maintenue lorsque l'activité d'administration publique considérée entre en concurrence avec des entreprises soumises à ce titre à la TVA.

Section 1. Les opérations imposables

On distingue entre :

- Les opérations imposables par nature ;

- Les opérations imposables par détermination de la loi ;

- Les opérations imposables par option.

Sous-section 1. Les opérations imposables par nature

Aux termes de l'article 1er du code de la TVA, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les affaires faites en Tunisie qui, quels qu'en soient les buts ou les résultats, revêtent le caractère industriel, artisanal, libéral ainsi que les opérations commerciales autres que les ventes.

Ainsi, sont imposables par nature à la TVA :

1- Les opérations de fabrication industrielle ou artisanale.

2- Les prestations de services à caractère commercial.

3- Les prestations des professions libérales.

4- La présentation commerciale des produits à l'exception de la présentation commerciale des produits agricoles ou de la pêche.

La présentation commerciale d'un produit consiste à procéder aux opérations ayant pour but de donner au produit l'aspect sous lequel il est offert au consommateur (conditionnement, étiquetage...).

5- La vente de lots effectuée par les lotisseurs immobiliers.

6- Les travaux immobiliers.

7- Les affaires portant sur la consommation sur place.

8- La vente d'immeubles à usage professionnel par les promoteurs immobiliers.

L'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée s'applique, en principe, abstraction faite du statut juridique de l'opérateur ou de sa situation vis-à-vis des autres impôts ainsi que de la forme ou de la nature de leur intervention et le caractère habituel ou occasionnel de celle-ci.

Le domaine d'imposition par nature soulève les notions d'affaires, de branches d'activités et le principe de neutralité de l'assujettissement à la TVA.

§ 1. La notion d'affaires

La notion d'affaires désigne toute transaction à titre onéreux «qui met en présence deux personnes juridiquement distinctes et qui entraîne pour chacune d'entre elles des obligations réciproques» [1](1).

Deux conditions sont donc nécessaires pour qu'il y ait affaire imposable :

(1) Nécessité d'une dualité des opérateurs impliquant des prestations réciproques.

(2) Nécessité d'un caractère onéreux puisque l'assiette imposable est constituée par la contrepartie obtenue de l'affaire.

§ 2. Domaines d'activités imposables par nature

Sont couvertes par le champ de la TVA les activités :

- industrielles,

- artisanales,

- libérales,

- ainsi que les opérations commerciales autres que les ventes.

La TVA tunisienne exclut donc de son domaine d'imposition par nature le secteur commercial. Néanmoins, l'essentiel des activités commerciales est soumis à la TVA par disposition de la loi, ce qui pose la question de la pertinence de la définition légale du domaine d'imposition à la TVA par nature dont le maintien ne fait qu'entretenir l'ambiguïté.

(1) L'activité industrielle : l'industrie regroupe «l'ensemble des activités économiques qui produisent des biens matériels par la transformation et la mise en œuvre de matières premières» (2).

Un industriel peut exercer ses activités avec ou sans recours à des façonniers ou sous-traitants.

Au regard de la TVA, le travail à façon constitue une prestation de services pour le façonnier alors qu'il n'affecte pas le caractère industriel de son activité pour le donneur d'ordre.

(2) L'activité artisanale : l'activité artisanale est définie comme étant «une activité de production, de transformation, de réparation ou de prestation de service essentiellement manuelle et exercée à

---

1 Habib AYADI, Droit fiscal : TVA, droit de consommation et contentieux fiscal - CERP - Tunis 1996, page 22.
(2)Dictionnaire, Le petit Larousse.

titre principal et permanent dans une des branches fixées par arrêté du ministre du tourisme et de l'artisanat» (3).

L'activité artisanale suppose :

(i) la possession de la carte d'artisan pour une activité qui figure sur la liste des activités artisanales ;

(ii) l'utilisation de moyens de production manuels ou de moyens mécaniques ayant un rendement limité (Bodi - Texte DGI 89/05, Note commune n° 4) ;

(iii) ne pas faire usage, dans l'activité concernée, de méthodes de travail à la chaîne (Bodi - Texte DGI 89/05, Note commune n° 4).

(3) Activités libérales : les professions libérales sont celles qui ont pour objet un travail intellectuel marqué et effectué sans lien de subordination et dont la rémunération ne revêt aucun caractère commercial ou spéculatif. Le professeur Habib AYADI ajoute que les professionnels libéraux sont «des personnes installées à titre indépendant et pratiquant un art ou une science. Les personnes exerçant de telles activités ne sont pas liées à un employeur par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique de subordination» (4).

À titre d'exemples, on peut énumérer les professions suivantes : experts-comptables, comptables indépendants, avocats, architectes, ingénieurs, interprètes, conseils fiscaux, médecins, etc...

(4) Opérations commerciales autres que les ventes : il s'agit essentiellement des prestations de services et de toutes autres opérations commerciales par nature à l'exception des activités de ventes en l'état.

Parmi les opérations commerciales autres que les ventes, on peut énumérer :

- les prestations de services ;

- les opérations de locations (de biens meubles, immeubles et fonds de commerce) y compris les opérations de leasing ;

- les opérations de commissions, de courtages et d'intermédiation ;

- les services et prestations de banque ;

- les travaux à façon ;

- le transport ;

- les travaux immobiliers, etc...

§ 3. Le principe de neutralité de l'assujettissement à la TVA

Le principe de neutralité édicté par l'article 1er du code de la TVA établit, théoriquement, que l'imposition à la TVA est sans égard :

(i) à la nature juridique de celui qui réalise une telle opération, personne physique ou personne morale ;

(ii) au caractère habituel ou occasionnel ;

(iii) au but poursuivi, qu'il soit spéculatif ou non ou lucratif ou non et que l'opération se traduise par un bénéfice ou une perte dès lors que l'opération a un caractère onéreux.

Par ailleurs, pour caractériser une affaire, il n'y a pas lieu de considérer la nationalité des contractants, ni le lieu de passation du contrat, ni celui du paiement du prix, ni celui où se trouvent les marchandises lors de la conclusion du contrat, ni la monnaie de paiement, ni la nature de la personne qui réalise la transaction mais seulement la nature de cette dernière.

---

(3)Loi n° 83-106 du 3 décembre 1983 portant statut de l'artisan et arrêté du ministre du tourisme et de l'artisanat du 3 novembre 1984.
(4) Habib AYADI, Op-cit, page 25.

Il est entendu que l'existence d'un régime forfaitaire libératoire de la TVA porte atteinte à la portée concrète de ce principe.

Sous-section 2. Les opérations imposables par détermination de la loi

§ 1. Les importations

Sont soumises à la TVA, toutes les importations quels que soient le produit, la qualité de l'importateur (industriel, prestataire, commerçant, particulier, etc...) ou la destination du produit (revente après transformation ou en l'état, consommation personnelle, etc...).

La TVA est due à l'importation même lorsqu'elle ne s'applique pas aux produits similaires locaux tels les produits agricoles qui sont hors champ d'application de la TVA en régime intérieur et l'imposition à l'importation s'applique indifféremment aux biens neufs ou d'occasion, avec ou sans payement et même s'il n'y a pas transfert de propriété (ventes en consignation).

La TVA s'applique aussi à l'importation pour certains produits exonérés en marché intérieur lorsque la disposition instituant l'exonération ne vise que la production et/ou la vente du produit, telle l'exonération instituée par le point 32 du tableau A qui se limite à «la fabrication et la vente des produits de l'orfèvrerie et de la bijouterie locale soumise au droit de garantie».

Seuls sont, par conséquent, exonérés à l'importation, les produits exonérés par la loi soit de façon absolue et générale soit, ce qui constitue le cas le plus fréquent, par une disposition spécifiant expressément l'exonération à l'importation lorsque l'exonération de la TVA est définie par opération et non par produit.

§ 2. Les livraisons à soi-même d'immobilisations corporelles par les assujettis

Les livraisons à soi-même d'immobilisations corporelles par les assujettis sont imposables à la TVA dans tous les cas y compris lorsqu'elles sont concomitamment suivies par la déduction intégrale de la TVA ainsi collectée sur soi-même.

L'imposition systématique des livraisons à soi-même d'immobilisations corporelles par les assujettis n'a pas pour but uniquement d'éviter toute distorsion de concurrence, elle vise aussi à donner une date et un montant de taxe de référence à la production interne d'immobilisations corporelles qui pourraient servir au calcul des régularisations susceptibles d'intervenir au cours des années subséquentes (cession, échange, apport en société, changement d'affectation, disparition injustifiée, cessation d'activité,...).

§ 3. Les livraisons de biens autres qu'immobilisations corporelles

Sont soumises à la TVA, les livraisons à soi-même de biens intermédiaires ou de produits que les assujettis se font à eux-mêmes pour leurs propres besoins ou ceux de leurs diverses exploitations, dans la mesure où ces biens ne concourent pas à la réalisation d'opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée et qu'ils ne sont pas admis au bénéfice du droit à déduction.

«S'agissant de taxer aussi identiquement que possible les biens fabriqués par une entreprise pour elle-même et ceux qu'elle achète, l'imposition est limitée aux seuls cas dans lesquels l'absence d'imposition entraînerait une inégalité dans les conditions de concurrence» (5).

Le régime des livraisons à soi-même des éléments en raison de leur caractère non récupérable suppose au préalable que l'opérateur ait la qualité d'assujetti et ne concerne que les biens, ce qui exclue les services de toute imposition sur soi-même.

La TVA n'est donc pas exigée sur les livraisons à soi-même portant sur :

- des services ;

- des biens ou produits non exclus du droit à déduction utilisés pour les besoins de l'exploitation ;

- des biens ou produits incorporés ou consommés à l'occasion de la fabrication de produits soumis à la TVA.

---

(5) Syndicat national des agents de la direction générale des impôts de France, La fiscalité des entreprises, les éditions fiscales, 1977.

En revanche, sont imposables à la TVA en tant que livraison à soi-même de biens ne constituant pas des immobilisations :

- l'utilisation de biens ou produits fabriqués ou commercialisés par l'entreprise pour des besoins étrangers à l'exploitation et de ce fait exclus du droit à déduction ;

- l'utilisation de biens ou de produits fabriqués ou commercialisés par l'entreprise mais exclus du droit à déduction telles que les livraisons de pièces faites au titre des voitures de tourisme ;

- l'utilisation de biens ou produits fabriqués par l'entreprise pour la fabrication de produits exonérés ou situés en dehors du champ d'application de la TVA ;

- l'utilisation de biens ou produits fabriqués par l'entreprise communément par les secteurs taxable et non taxable puisque la taxe acquittée sur la livraison à soi-même n'est récupérable que partiellement selon le prorata de déduction de l'entreprise.

§ 4. Les autres opérations imposables par détermination de la loi

Sont aussi soumis à la TVA par disposition de la loi :

(1) Le commerce de biens d'équipement industriels et des équipements de travaux publics à tous les stades.

(2) Le commerce de matériaux de construction au stade du gros.

(3) Les commerces de gros qui approvisionnent d'autres commerçants revendeurs à l'exception des opérations de commerce en gros en alimentation générale.

(4) La vente d'immeubles ou de fonds de commerce effectuée par les personnes qui, habituellement, achètent ces biens en vue de leur revente (marchands de biens).

(5) Les ventes des produits en l'état par les commerçants détaillants qui réalisent un chiffre d'affaires annuel global qui atteint 100.000 dinars. Ce seuil couvre toutes les ventes quel que soit leur régime fiscal. Sont néanmoins exonérés au stade du détail les ventes des produits alimentaires, les médicaments, les produits pharmaceutiques et les produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix.

Sous-section 3. Les produits, opérations et personnes imposables par option

L'option à l'assujettissement à la TVA concerne :

(1) Les produits et opérations situés hors du champ d'application de la TVA sur option globale.

(2) Les personnes éligibles au forfait BIC sur option à l'imposition à la TVA et corrélativement au régime réel en matière d'impôt sur le revenu.

(3) Les produits imposables par nature exonérés par la loi mais imposés sur option totale ou partielle dans les cas suivants :

- produits et services exportés,

- approvisionnement d'assujettis à la TVA en produits et services exonérés.

Section 2. Les assujettis

Est assujettie à la TVA, toute personne physique ou morale qui est soumise aux dispositions du code de la TVA. L'assujettissement peut être obligatoire, volontaire par option ou par erreur. L'assujettissement peut être total ou partiel.

Sous-section 1. Les assujettis à titre obligatoire (de droit)

Sont assujettis obligatoires et à ce titre soumis de plein droit à la taxe sur la valeur ajoutée :

1- Les personnes physiques ou morales qui réalisent des opérations imposables.

2- Les entreprises dépendantes d'entreprises assujetties quelle que soit leur forme juridique.

Cette disposition édictée par le paragraphe **II** de l'article 2 du code de la TVA n'est pas en harmonie avec l'alinéa 6-b du paragraphe **I** de l'article 6 dudit code relatif à la détermination de la base imposable qui laisse entendre que deux entreprises dans la dépendance l'une de l'autre peuvent avoir deux statuts différents : l'une assujettie à la TVA et l'autre non assujettie ! (6)

Dans ce contexte, il semblerait qu'une entreprise agissant dans un secteur se situant en dehors du champ d'application de la TVA peut avoir le régime de non assujetti à la TVA alors même qu'elle est une filiale d'une entreprise assujettie.

Selon la doctrine administrative, «cette disposition vise à prévenir une fraude de nature particulière qui consiste à transférer illicitement une partie du chiffre d'affaires taxable sous forme de facturation minorée à une entreprise ou un secteur non assujetti». Depuis l'intégration du secteur du commerce de détail, couvrant les entreprises ayant atteint 100.000 dinars de chiffre d'affaires annuel, cette disposition a beaucoup perdu de son intérêt pratique.

3- Les entrepositaires et les marchands en gros de boissons alcoolisées, de vins et de bières.

Un assujetti à titre obligatoire peut être assujetti total ou assujetti partiel.

Sous-section 2. Les assujettis par option

La TVA tunisienne comporte deux types d'option :

1- L'option pour l'assujettissement des activités hors du champ de la TVA qui est nécessairement globale.

2- L'option pour l'assujettissement des produits et opérations exonérés qui peut être totale ou partielle c'est-à-dire ciblée par les personnes qui réalisent des opérations à l'exportation ou approvisionnement des assujettis (7).

L'option s'exerce par simple demande déposée au centre ou bureau de contrôle des impôts dont relève le redevable.

§ 1. Option pour l'assujettissement des activités hors du champ

Les non assujettis de droit (à titre obligatoire) peuvent, aux termes du point 3 du § **I** de l'article 2 du code de la TVA, opter pour le régime de la TVA pour l'ensemble de leurs activités dès lors qu'il ne s'agit pas d'un produit exonéré de TVA.

Il s'ensuit que les assujettis par option pour les activités hors champ ne peuvent être assujettis partiels.

L'option peut être exercée par toute personne dont l'activité se situe en dehors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que par les forfaitaires BIC qui se soumettent par l'effet de leur option à la TVA au régime réel.

L'option pour le régime d'assujetti d'une personne hors du champ est avantageuse pour :

- le commerce de produits passibles de la majoration de 25% dont la marge bénéficiaire réalisée lors de la revente en Tunisie ne dépasse pas 25%.

- les personnes effectuant essentiellement des opérations avec des assujettis éligibles au droit à déduction de la TVA.

---

(6) Dans le même sens, le professeur Habib AYADI note qu'il «existe une contradiction entre la notion de dépendance telle qu'elle se dégage de l'article 2 II du code de la TVA et celle qui résulte des dispositions de l'article 6 du même code. En effet, alors que l'article 2 traitant des assujettis a soumis à la TVA toute entreprise dépendante d'une entreprise assujettie, quelle que soit sa forme, l'article 6 semble considérer que la dépendance n'implique pas de plein droit l'assujettissement à la TVA. L'article 6 précise, en effet, lorsqu'une entreprise vendeuse et une entreprise acheteuse non assujetties sont dans la dépendance l'une de l'autre, la taxe sur la valeur ajoutée due par la première est assise non sur la valeur des livraisons qu'elle effectue à la seconde mais sur le prix de vente pratiqué par cette dernière». (Droit fiscal : TVA, droits de consommation et contentieux fiscal - CERP - Tunis 1996, page 39).
(7) Aucune précision n'est fournie quant à la portée de l'option partielle. S'applique-t-elle produit par produit et/ou par nature de clientèle ?

§ 2. Option pour l'assujettissement des produits et opérations exonérés

Les personnes réalisant des opérations exonérées peuvent opter pour la qualité d'assujetti à la TVA totalement ou partiellement lorsqu'elles :

- réalisent des opérations exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée destinées à l'exportation,

- approvisionnent les personnes assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée en produits et services exonérés de ladite taxe.

L'option pour l'assujettissement notamment partiel des produits exonérés présente un intérêt lorsque le circuit n'est pas entièrement exonéré et comporte par conséquent des intrants (représentant une part significative) soumis à la TVA.

L'option pour le régime d'assujetti partiel relative aux produits exonérés exportés présente l'avantage de permettre de récupérer la taxe subie sur ses produits exportés et équivaut à placer ces produits à une TVA au taux ZERO.

§ 3. Modalités de l'option

L'option peut être demandée à toute période de l'année. Elle est subordonnée à la souscription par l'intéressé d'une déclaration d'option qui se présente sous la forme d'une simple demande au centre ou au bureau de contrôle des impôts compétent.

La décision administrative mentionne la date de prise d'effet qui correspond en principe au premier jour du mois qui suit celui au cours duquel l'option est acceptée.

L'option est faite par période de quatre ans expirant le 31 décembre de la quatrième année qui suit celle au cours de laquelle elle a pris effet.

Elle est renouvelable par tacite reconduction par période de 4 ans et ne peut être dénoncée que trois mois au plus tard avant l'expiration de chaque période de quatre ans.

§ 4. Intérêt de l'option

L'option permet :

1. de faire bénéficier le client assujetti du droit à déduction et d'être par conséquent plus compétitif à l'égard de ce type de client ;

2. de réduire le coût des frais de gestion et des immobilisations de la TVA qui les grèvent ;

3. d'éviter la majoration de 25% applicable aux produits en marché intérieur et à l'importation aux non assujettis ;

4. d'être plus compétitif à l'exportation ;

5. de pouvoir vendre en suspension de TVA aux personnes autorisées ;

6. d'être plus compétitif pour les commerces où la marge bénéficiaire est inférieure à 25% au titre des produits passibles de la majoration de 25% aux non assujettis ;

7. d'éviter pour une société mère d'être soumise à la TVA sur le prix de cession de la filiale non assujettie et non sur le prix de cession de la mère à la filiale. Dans ce cas, l'option à l'assujettissement de la filiale évite à la mère d'être soumise sur une assiette constituée par le prix de vente de la filiale et permet à cette dernière de récupérer la TVA subie sur ses achats et de transmettre la TVA à ses clients assujettis.

§ 5. Effets et conséquences de l'option

À l'acceptation de la déclaration d'option par le centre ou le bureau de contrôle, le contribuable devient assujetti à la TVA et de ce fait bénéficie d'un crédit de départ de TVA sur les immobilisations corporelles et stocks ouvrant droit à déduction à la date d'effet de l'option.

L'option met à la charge du contribuable toutes les obligations fiscales et comptables qui pèsent sur les assujettis.

L'option à la TVA d'un forfaitaire BIC le place, ipso-facto, dans le régime réel d'imposition sur les revenus.

Sous-section 3. Les assujettis partiels

Il existe deux types d'assujettis partiels :

- Les assujettis partiels en raison de leurs activités ;

- Les assujettis partiels en raison de l'exonération de certains produits commercialisés.

§ 1. Les assujettis partiels en raison de leurs activités

Alors que les assujettis par option pour des produits hors du champ d'application de la TVA sont nécessairement assujettis pour la totalité de leurs activités, les assujettis de droit ainsi que ceux qui réalisent des opérations exonérées de la TVA peuvent être partiellement assujettis, et disposer de deux secteurs distincts :

- l'un assujetti de droit ou par option,

- l'autre se trouvant non assujetti de droit.

Les entreprises partiellement assujetties peuvent opter pour l'assujettissement total dans le cas où le secteur non assujetti est hors du champ. Mais, elles peuvent aussi conserver leur statut d'assujetti partiel.

Les entreprises qui réalisent des opérations assujetties de droit et d'autres exonérées peuvent opter pour l'assujettissement total ou partiel des opérations exonérées à l'exportation ou qui approvisionnent des assujettis en produits et services exonérés de la TVA.

§ 2. Les assujettis partiels en raison de l'exonération de certains produits commercialisés

Lorsqu'une entreprise commercialise à la fois des produits soumis à la TVA et des produits exonérés relevant du tableau A, elle a le statut d'entreprise partiellement assujettie avec deux secteurs fiscaux d'activité :

- le secteur des produits soumis dans lequel il convient d'intégrer les ventes de produits exportés y compris les produits exonérés du tableau A moyennant option ainsi que les ventes en suspension de taxes,

- le secteur des produits exonérés du tableau A vendus sur le marché local.

Les entreprises qui approvisionnent des assujettis par des produits exonérés de droit peuvent opter partiellement ou totalement à l'assujettissement des produits exonérés. Dans ce cas, les produits exonérés de droit deviennent soumis à la TVA par option au taux de 18% sauf application d'un autre taux spécifique au produit par ailleurs taxé à un autre stade.

Sous-section 4. Les redevables par erreur

Il s'agit des personnes qui mentionnent, par erreur, la taxe sur la valeur ajoutée sur leurs factures ou tout document en tenant lieu, et ce, du seul fait de sa facturation.

Ces personnes ne sont redevables à ce titre que de la taxe ayant fait l'objet d'une mention ou d'une facturation.

Alors que la TVA mentionnée et facturée par erreur est due par celui qui l'a facturée à tort, elle reste non récupérable par le client assujetti qui l'a subie à tort (article 10 du code de la TVA).

Cette disposition met le client dans l'obligation de vérifier la validité de la TVA qui lui est facturée pour s'assurer de son caractère récupérable.

Si la facturation de la TVA par un non assujetti le rend redevable de la TVA ainsi facturée par erreur, elle ne lui confère pas pour autant la qualité d'assujetti.

Sous-section 5. L'intérêt de la distinction entre assujettis et opérations imposables

A priori, ces deux notions semblent se confondre, car les assujettis sont ceux qui effectuent des opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA et qui sont, sauf exonération expresse par la loi, imposables et les opérations imposables sont effectuées par des assujettis. Mais, au-delà du problème de la sémantique, ces deux notions se distinguent, en droit fiscal tunisien, du fait que les forfaitaires et les entreprises opérant dans le secteur du commerce de détail dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 100.000 dinars échappent pour la totalité de leur activité (forfaitaires et commerçants) ou pour l'activité de revente en l'état uniquement s'il s'agit d'une entreprise exerçant à la fois la prestation de service et la revente en l'état au régime de taxation sur le chiffre d'affaires. Il en résulte qu'un assujetti, au titre d'un processus passible par nature de la TVA, peut effectuer des opérations de revente en l'état de produits exclus du champ d'application de la TVA (assujetti partiel). De même, une opération de production imposable à la TVA d'après sa nature se trouve libérée de TVA en raison du fait qu'elle est effectuée par un forfaitaire. Autrement dit, un forfaitaire peut réaliser des opérations imposables par nature mais non imposées en raison du fait que le statut du forfait BIC libère de la TVA.

Sous-section 6. Difficultés de compréhension dues à la confusion des termes à l'usage

Dans le langage fiscal usité, y compris, dans la doctrine administrative, il arrive que le terme «assujetti» soit utilisé à la place de redevable. Il arrive aussi que le qualificatif «exonéré» soit employé dans le sens hors champ ou encore à la place de «en suspension de la TVA». De même, la qualification du statut des forfaitaires est toujours mal aisée : sont-ils véritablement hors champ ? dans le sens propre du concept, les forfaitaires prestataires, fabricants et artisans sont dans le champ d'application de la TVA mais ils en sont libérés par une disposition du code de l'IRPP (article 44 du code de l'IRPP et de l'IS).

La confusion relative à la qualification du statut des forfaitaires est aggravée par les incohérences de certains textes. Ainsi, alors qu'il est établi que les forfaitaires ne sont pas, en pratique, classés parmi les assujettis, le § IV de l'article 18 du code de la TVA dispose que : «les assujettis à la TVA autres que ceux soumis au régime forfaitaire», ce qui classe implicitement les forfaitaires parmi les assujettis. Si d'un point de vue théorique la formulation de l'article 18 est correcte, elle demeure incohérente avec le statut réel des forfaitaires.

Ainsi, le lecteur devrait s'adapter pour retenir la compréhension appropriée aux termes utilisés en fonction du contexte dans lequel ils sont employés.

Au sens propre :

- Un assujetti est une personne se trouvant dans le champ d'application de la TVA abstraction faite du caractère taxable ou exonéré des opérations ou produits. Dans ce sens, un assujetti peut n'être redevable d'aucune TVA s'il ne réalise que des opérations ou produits exonérés.

- Un redevable est une personne qui supporte légalement le paiement de la TVA.

Ainsi, un assujetti est redevable de la TVA sur toutes ses activités taxables mais il n'est pas redevable au titre des opérations ou produits exonérés. Le redevable est tenu de payer la TVA au titre des opérations soumises (dites assujetties) à la TVA. Exceptionnellement, un non assujetti peut être redevable de la TVA facturée à tort (8).

- Le caractère hors champ produit le même effet que l'exonération. En revanche, alors qu'une entreprise dont toutes les activités sont hors champ n'est pas un assujetti, une entreprise dont la totalité des produits ou opérations est exonérée de TVA a, du moins au regard des principes, le statut d'assujetti, ce qui lui permet de s'approvisionner sans la majoration de 25% applicable aux non assujettis.

---

(8) Bien que le point 2 du § I de l'article 2 du code de la TVA classe les personnes qui mentionnent la TVA sur leurs factures ou tout autre document en tenant lieu, parmi les assujettis, et ce du seul fait de sa facturation, ils ne sont pas pour autant de véritables assujettis. D'ailleurs, l'alinéa suivant précise que «toutefois, ces personnes ne sont redevables que de la taxe ayant fait l'objet d'une mention ou d'une facturation», ce qui confirme que la facturation de la TVA par erreur par un non assujetti ne confère nullement le statut d'assujetti, mais rend tout simplement la personne qui a commis l'erreur redevable de la TVA ainsi facturée à tort.

Une autre difficulté mérite d'être élucidée. Elle a trait au fait que l'imposition à la TVA tunisienne est conçue soit par produit soit par opération réalisée sur le produit. Ainsi, lorsque le régime est défini pour un produit, il s'applique à ce produit aux différents stades (importation, production, vente). En revanche, lorsqu'il est défini par opération réalisée sur le produit, il s'applique uniquement aux opérations visées. À titre d'exemple, l'exonération du point 32 du tableau A formulée ainsi : «la fabrication et la vente des produits de l'orfèvrerie et de la bijouterie locales soumises au droit de garantie» exclut implicitement de l'exonération et rend, par conséquent, imposables l'importation de ces produits et les travaux de sous-traitance (à façon) portant sur les matières (l'or) appartenant à autrui.

Un autre exemple est fourni par le point 7 du tableau A qui exonère «l'importation, la fabrication et la vente des appareils destinés à l'usage des handicapés physiques...» mais ne s'applique pas à la réparation de ces appareils qui reste, paradoxalement, soumise à la TVA au taux de 18%.

La fixation du régime fiscal par opération portant sur le produit peut constituer une atteinte au principe de neutralité par rapport au circuit et donne de l'importance, pour certains produits, à la distinction entre la notion de production et la notion de travail à façon ou sous-traitance.

Une autre déviation par rapport à l'impératif fondamental de la neutralité réside dans le fait que le même produit est taxé différemment selon la classification de l'activité du vendeur telle la taxation de la consommation de boissons selon qu'elle est réalisée dans le cadre d'une activité hôtelière ou de restauration ou en dehors de tels cadres. Ainsi, un café consommé dans un hôtel est taxé à 10% alors que le même café servi dans un café, soumis au régime réel, est passible de la TVA au taux de 18% ou, ce qui est plus fréquent, ce café n'est pas du tout imposé à la vente lorsqu'il est servi par un forfaitaire.

Section 3. De quelques problèmes particuliers

Sont successivement étudiés :

- Le régime des loyers.
- La promotion immobilière.
- Le commerce de détail.
- Le régime des commissions reçues de l'étranger.

Sous-section 1. Régime des loyers

§ 1. L'assujettissement à la TVA sur les loyers

Les opérations de location d'immeubles, à usage professionnel, administratif et commercial, effectuées par les personnes physiques non soumises à la TVA au titre d'une autre activité professionnelle se trouvent exonérées de la TVA.

En revanche, demeurent soumises à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 18% hors taxe, selon la doctrine administrative, les opérations de location :

- des locaux à usage professionnel, administratif et commercial réalisées par :

  • les personnes physiques assujetties à la TVA au titre d'une activité autre que la location ;

  • les personnes morales, autres que les collectivités locales, quelle que soit leur forme juridique (SA, SARL, Société en participation, société de fait, association, etc...) ;

- des locaux à usage d'habitation meublés réalisés par les personnes physiques et morales.

§ 2. Loyers exonérés

L'exonération couvre outre la location des locaux à usage d'habitation non meublés et la location des locaux meublés destinés à l'hébergement des étudiants conformément au cahier de charges établi par le Ministère de Tutelle, celle relative à la location, par les personnes physiques non soumises à la TVA au titre des opérations autres que le loyer, de locaux administratifs, commerciaux, industriels et professionnels.

L'exonération s'applique, par conséquent, aux opérations de location à usage professionnel et administratif au cas où elles sont réalisées par :

1- des personnes physiques ne réalisant pas d'opérations qui rentrent dans le champ d'application de la TVA, à savoir les fonctionnaires, salariés et pensionnés, les commerçants de détail dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 100.000 D, hors du champ, n'ayant pas opté pour l'assujettissement, les agriculteurs et les pêcheurs ainsi que les titulaires exclusifs de revenus fonciers ou de revenus de capitaux mobiliers.

2- des personnes physiques non soumises à la TVA au titre d'une autre activité et qui possèdent dans l'indivision, suite à un héritage, un local loué à usage professionnel.

3- la location des immeubles (autres que d'habitation non meublés qui sont toujours exonérés) effectuée par les collectivités locales.

La discrimination retenue en matière d'imposition des loyers à la TVA est en contradiction avec le paragraphe 2 de l'alinéa **I** de l'article 1er du code de la TVA qui dispose que :

«Cette taxe s'applique quels que soient :

- le statut juridique des personnes qui interviennent pour la réalisation des opérations imposables ou **leur situation au regard de tous autres impôts** ;

- la forme ou la nature de leur intervention et le caractère habituel ou occasionnel de celle-ci.»

Le principe même de l'imposition des loyers à la TVA est contesté. En effet, aux termes de l'alinéa **I** de l'article 1er du code de la TVA, pour qu'une opération soit passible de la TVA, il faut qu'elle revête le caractère industriel, artisanal, libéral ou commercial par nature.

Or la location d'immeubles non meublés revêt le caractère d'une opération civile même lorsque l'immeuble est loué à titre professionnel.

En plus, la discrimination introduite entre le régime des loyers à usage professionnel selon que le propriétaire est une personne morale ou une personne physique assujettie à la TVA au titre d'une autre activité ou qu'il est une personne physique non assujettie au titre d'une autre activité méconnaît les impératifs de neutralité, d'équité et d'égalité entre les contribuables.

Sous-section 2. La promotion immobilière

§ 1. Opérations soumises à la TVA

1) Les ventes de terrains lotis

L'article 1er paragraphe **II**-5 du code de la TVA prévoit l'assujettissement à la TVA des ventes de lots de terrains effectuées par les lotisseurs immobiliers, que ces ventes soient réalisées par des personnes physiques ou morales ou qu'elles soient réalisées à titre habituel ou occasionnel.

La vente par les promoteurs immobiliers de terrains lotis a toujours été soumise à la TVA au taux normal de 18%.

2) Les ventes d'immeubles bâtis

a) Vente d'immeubles bâtis à usage commercial, administratif ou professionnel

Selon la doctrine administrative, les opérations de vente d'immeubles bâtis à usage commercial, administratif ou professionnel effectuées par les promoteurs immobiliers constituent des opérations commerciales autres que les ventes et sont soumises à la TVA en vertu des dispositions de l'article 1er du code de la TVA.

b) Vente d'immeubles bâtis à usage exclusif d'habitation

La vente d'immeubles bâtis à usage exclusif d'habitation ainsi que leurs dépendances y compris les parkings collectifs attenant à ces immeubles par un promoteur immobilier est exonérée de TVA en vertu du point 50 du tableau A annexé au code de la TVA.

3) Les livraisons à soi-même de terrains lotis et d'immeubles bâtis

Aux termes du paragraphe II-9 de l'article 1er du code de la TVA, les livraisons à soi-même par les assujettis à la TVA d'immobilisations corporelles constituent des opérations soumises à la TVA.

Toutes les livraisons à soi-même par les promoteurs immobiliers de terrains lotis et d'immeubles bâtis sont soumises à la TVA.

On entend par livraison à soi-même d'immeubles bâtis :

1/ La livraison des constructions destinées à l'usage du promoteur en tant qu'immobilisation ou à la vente d'immeubles d'habitation non soumis à la TVA. Lorsque le promoteur agit en entrepreneur (achats de matériaux et réalisation des travaux de construction y compris par le recours aux sous-traitants), l'entreprise de construction exercée au sein de l'entreprise de promotion immobilière ouvre droit à déduction au titre des constructions livrées à soi-même taxables et donne lieu à une imposition au titre de la livraison à soi-même taxable au taux de 18%.

2/ La livraison à soi-même d'un immeuble à usage commercial, administratif ou professionnel ouvre droit à déduction partielle ou totale selon la destination de l'immeuble et le prorata de l'entreprise.

Pour les livraisons à soi-même de terrains lotis, le droit à déduction de la TVA facturée à soi-même est fonction de la destination du terrain lotis livré à soi-même et éventuellement du prorata de l'entreprise.

L'assiette taxable d'une livraison à soi-même est constituée par (article 6 § I point 3 du code de la TVA) :

- soit le prix de vente pratiqué pour des biens similaires,

- ou, à défaut de prix de vente pratiqué pour des biens similaires, par le prix de revient déterminé au moment de l'exigibilité de la TVA.

§ 2. Fait générateur de la TVA des promoteurs immobiliers

Le fait générateur de la TVA relatif à la vente par les promoteurs immobiliers de terrains lotis ou d'immeubles bâtis est constitué par l'acte qui constate l'opération ou, à défaut, par le transfert de propriété et ce, conformément aux dispositions de l'article 5 paragraphe 2 du code de la TVA.

La TVA est, par conséquent, exigible à partir de la date de l'acte de vente des terrains lotis ou des immeubles bâtis ou de celle de la promesse de vente lorsque cette promesse est assimilée à une vente c'est à dire lorsqu'elle répond aux conditions prévues par l'article 580 du code des obligations et des contrats à savoir, le consentement des contractants, l'un pour vendre, l'autre pour acheter et l'accord sur la chose, sur le prix et sur les autres clauses du contrat et la livraison de l'immeuble.

En toute circonstance, la constatation du fait générateur ne peut être postérieure à la date de la conclusion du contrat de vente.

§ 3. Déduction de la TVA

En application des dispositions de l'article 9 du code de la TVA, le promoteur immobilier bénéficie de la déduction de la TVA ayant grevé ses achats de produits et services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à ladite taxe.

Cependant, au cas où le promoteur immobilier réalise des opérations soumises à la TVA et d'autres non soumises, il sera considéré assujetti partiel à la TVA et peut déduire la TVA grevant ses achats de produits et services partiellement et ce, par application d'un pourcentage de déduction tel que prévu par le paragraphe II de l'article 9 du code de la TVA déterminé pour une année donnée sur la base du chiffre d'affaires réalisé (recettes) pendant l'année précédente comme suit :

Au numérateur, la somme des éléments suivants (9) :

+ Chiffre d'affaires des ventes d'immeubles à usage commercial, industriel ou professionnel et de terrains lotis + TVA correspondante

+ Montant des loyers taxables + TVA correspondante

Au dénominateur, le montant du numérateur, auquel il faut ajouter :

+ Chiffre d'affaires des ventes d'immeubles à usage d'habitation

+ Chiffre d'affaires des locations d'immeubles à usage d'habitation non meublés

+ Chiffre d'affaires des locations d'immeubles même meublés destinés à l'hébergement des étudiants

Au cas où les biens et services sont affectés exclusivement à la réalisation d'opérations taxables ou d'opérations non taxables, le promoteur peut procéder à la déduction de la TVA selon la règle de l'affectation comme suit :

- La déduction du montant total de la taxe qui a grevé les achats de biens et services et les livraisons à soi-même d'immobilisations ayant contribué exclusivement à la réalisation d'opérations soumises à la TVA ;

- La non déduction de la taxe ayant grevé les achats de biens et services et les livraisons à soi-même de biens immeubles utilisés dans la réalisation d'opérations non soumises à la TVA.

- Quant à la déduction de la TVA afférente aux biens et services à usage mixte et les frais généraux, la déduction de la TVA est opérée partiellement en appliquant le pourcentage de déduction susvisé.

Exemple (10):

Considérons un promoteur immobilier qui a réalisé au titre de l'année N un chiffre d'affaires réparti comme suit :

* ventes de terrains lotis pour un montant hors TVA s'élevant à 1.000.000 D hors TVA 18%

* vente d'immeubles bâtis à usage exclusif d'habitation pour 2.500.000 D

* vente d'immeubles à usage commercial pour 500.000 D hors TVA 18%

* livraison à soi-même d'un immeuble professionnel pour 250.000 D hors TVA 18%

* location d'un immeuble à usage d'habitation non meublé pour 10.000 D

Le promoteur a réalisé au titre du mois de janvier N+1 les opérations suivantes :

- Achats

• achat d'un ordinateur destiné à l'exploitation pour 4.000 D hors TVA 10% ;

• achat d'un logiciel de comptabilité pour 1.200 D hors TVA 10% ;

• réception d'une facture de consommation d'électricité par le siège de l'entreprise pour 100 D hors TVA 18% ;

• réception d'une note de commission bancaire prélevée sur son compte commercial pour 1.000 D hors TVA 18% ;

• réception d'un décompte de la part d'un entrepreneur pour un montant de 1.100.000 D hors TVA 18% réparti comme suit :

• 100.000 D hors TVA 18% au titre d'un immeuble commercial ;

---

(9) Le BODI n° 2000/31 intègre les livraisons à soi-même dans la détermination du prorata, ce qui est en contradiction avec les dispositions du § II de l'article 9 du code de la TVA qui n'intègre dans le calcul du prorata que les recettes, excluant par là même les livraisons à soi-même qui sont, par définition, des opérations internes.
(10) Cet exemple fourni par le BODI n° 2000/31 a donné lieu à des calculs par nos soins différents de ceux dudit BODI.

• 1.000.000 D hors TVA 18% au titre d'un immeuble à usage d'habitation.

- Ventes

• vente d'appartements à usage exclusif d'habitation pour 500.000 D ;

• vente de locaux à usage professionnel pour 200.000 D hors TVA 18%.

Détermination du pourcentage de déduction (base : année N) :

$$\frac{(1.000.000 \text{ D} \times 1{,}18) + (500.000 \text{ D} \times 1{,}18)}{1.770.000 \text{ D} + 2.500.000 \text{ D} + 10.000 \text{ D}} = \frac{1.770.000 \text{ D}}{4.280.000 \text{ D}} = 41{,}35\%$$

Liquidation de la TVA au titre du mois de janvier N+1

- TVA collectée **au titre des ventes d'immeubles à usage professionnel** :

200.000 D x 18% = 36.000 D.

- TVA déductible :

*** selon la règle de l'affectation :**

TVA déductible entièrement au titre de l'immeuble commercial :

100.000 D x 18% = 18.000 D

Quant à la TVA facturée par l'entrepreneur au titre de l'immeuble à usage d'habitation, elle n'ouvre pas droit à déduction du fait que ledit immeuble n'est pas soumis à la TVA lors de la vente par le promoteur.

*** selon la règle du prorata :**

• TVA sur achat :		
* au titre de l'ordinateur : 4.000 D x 10%	=	400 D
* au titre du logiciel : 1.200 D x 10%	=	120 D
* au titre de la facture STEG : 100 D x 18%	=	18 D
* au titre de la commission bancaire : 1.000 D x 18%	=	180 D
Total TVA sur achat :		**718 D**

• TVA déductible : 718 D x 41,35% = 296,893 D

• Total TVA déductible : 18.000 D + 296,893 D = 18.296,893 D

- TVA à payer : 36.000,000 D - 18.296,893 D = 17.703,107 D

Sous-section 3. Le commerce de détail

§ 1. Assujettissement à la TVA

La TVA s'applique de plein droit au commerce de détail dont le chiffre d'affaires total annuel est au moins égal à 100.000 dinars. Les commerçants dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 100.000 dinars sont hors champ, mais ils peuvent opter pour l'assujettissement à la TVA.

Lorsqu'un commerçant atteint au cours d'une année le seuil de 100.000 dinars de chiffre d'affaires, il accède à titre obligatoire et de plein droit à l'assujettissement à la TVA au premier janvier de l'année suivante.

§ 2. Obligations des commerçants de détail nouvellement assujettis

Les commerçants de détail nouvellement assujettis à la TVA doivent notamment :

1. Retirer leur carte d'identification fiscale à la TVA.

2. Procéder à l'inventaire des marchandises et immobilisations à la date d'entrée dans le régime d'assujetti pour déterminer le montant du crédit de départ.

3. Faire coter et parapher par les services de l'administration fiscale un livre des achats et un livre des ventes. Cette obligation ne s'applique pas aux entreprises qui tiennent une comptabilité régulière.

4. Faire imprimer ou concevoir des imprimés de facture prénumérotés et comportant les mentions suivantes :

- la désignation de l'entreprise (dénomination, adresse, forme juridique, capital et numéro du registre du commerce) ;

- le numéro de la carte d'identification fiscale d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée délivrée par l'administration fiscale ;

- la mention FACTURE, le numéro de la facture ;

Chaque vente faisant l'objet d'une facture donne lieu aux mentions suivantes :

- la date de l'opération ;

- l'identification du client et son adresse ;

- la désignation du bien ou du service et le prix hors taxe ;

- les taux et les montants de la taxe sur la valeur ajoutée.

5. Procéder à la déclaration de l'imprimeur à l'administration fiscale.

6. Respecter les obligations en matière de transport de marchandises.

7. Etablir quotidiennement en plus des factures de ventes individuelles, une facture globale, pour les ventes n'ayant pas fait l'objet d'une facture individuelle.

8. Déposer la déclaration de crédit de départ au bureau de contrôle avant la fin du troisième mois à partir de la date d'assujettissement.

9. Accomplir leur obligation de déclaration mensuelle de TVA.

§ 3. Crédit de départ acquis aux détaillants nouvellement assujettis

Les détaillants soumis à la TVA acquièrent conformément aux dispositions de l'article 9 du code de la TVA un crédit de taxe sur la valeur ajoutée (crédit de départ) au titre de la taxe ayant grevé les immobilisations et les marchandises en stock à la date d'assujettissement.

Le bénéfice du crédit de départ est accordé quelle que soit la source d'approvisionnement c'est-à-dire que les achats aient été réalisés auprès d'assujettis ou non et qu'ils aient été réalisés en régime local ou à l'importation.

A- Evaluation du crédit de départ

Le crédit de TVA pour les éléments en stocks est déterminé à partir des factures d'achat y afférentes.

Au cas où le commerçant détaillant se trouve dans l'impossibilité d'identifier le montant de la TVA ayant grevé les produits en stocks sur la base des factures d'achats, il peut déterminer le crédit de départ par application du taux de la TVA, en vigueur à la date d'assujettissement, au prix d'achat TTC du produit selon la formule suivante :

$$\frac{\text{Montant des achats TTC x 100 x taux TVA}}{\text{100 + taux TVA}}$$

L'évaluation du crédit de départ de TVA dépend de la qualité du commerçant détaillant au regard de la TVA (assujetti total ou partiel).

1) Cas des commerçants détaillants assujettis à la TVA au titre de la totalité de leur activité

Les commerçants détaillants dont l'activité porte exclusivement sur des produits soumis à la TVA bénéficient :

- d'un crédit de TVA égal au montant total de la TVA ayant grevé les marchandises détenues en stock à la date de l'assujettissement ;

- d'un crédit de TVA égal au montant total de la TVA ayant grevé les immobilisations corporelles qui n'ont pas été utilisées à la date de l'assujettissement ;

- d'un crédit de TVA égal à la TVA supportée par les immobilisations corporelles en cours d'utilisation diminuée du cinquième par année civile ou fraction d'année civile de détention s'il s'agit d'un bien d'équipement ou de matériel et du dixième par année civile ou fraction d'année civile s'il s'agit d'une construction.

2) Cas des commerçants détaillants assujettis partiels à la TVA

a- Règle générale

Les commerçants détaillants dont l'activité porte concurremment sur des produits soumis à la TVA et sur des produits non soumis à ladite taxe peuvent déterminer le crédit de TVA afférent aux stocks de biens et aux immobilisations corporelles en tenant compte des règles suivantes :

- pour le stock de marchandises qui supportent la TVA au stade du détail, le crédit de départ est constitué par le montant intégral de la TVA ayant grevé ces marchandises ;

- pour le stock de marchandises exonérées de la TVA au stade du détail, aucun crédit de TVA ne peut être accordé même si les marchandises ont supporté la TVA à l'achat par le commerçant détaillant ;

- pour les immobilisations corporelles amortissables utilisées exclusivement pour les besoins du commerce de détail en produits soumis à la TVA, le crédit de TVA est constitué par le montant de la TVA ayant grevé les immobilisations en question diminué du dixième par année civile ou fraction d'année civile pour les constructions et du cinquième pour le reste des immobilisations amortissables ;

- pour les immobilisations corporelles utilisées exclusivement pour les besoins du commerce de détail en produits exonérés de la TVA, il n'est pas accordé de crédit de départ. Il en est de même pour les véhicules de tourisme servant au transport de personnes ;

- pour les immobilisations corporelles utilisées concurremment pour des produits soumis à la TVA et des produits exonérés de cette taxe au stade du commerce de détail, le crédit de TVA est obtenu en appliquant, au montant de la TVA ayant grevé ces immobilisations diminué du dixième ou du cinquième comme indiqué ci-dessus, un pourcentage de déduction calculé sur la base du chiffre d'affaires réalisé l'année précédente. Ce pourcentage, conformément aux dispositions de l'article 9 du code de la TVA, est ainsi déterminé :

$$\frac{\text{(CA soumis à la TVA + CA exportation + CA en suspension) + TVA y afférente}}{\text{Montant du numérateur + CA exonéré}}$$

b- Régularisation de la première année de la déduction sur immobilisations

Compte tenu du caractère provisoire du pourcentage de déduction tel que prévu par l'article 9 du code de la TVA en ce qui concerne les biens soumis à amortissement, le commerçant détaillant assujetti partiel à la TVA est tenu d'opérer une régularisation de la TVA déduite au titre des immobilisations si le pourcentage déterminé à la clôture de l'année varie de plus de cinq centièmes en plus ou en moins par rapport au pourcentage déjà utilisé.

B- Incidence du crédit de départ sur la comptabilité

Le bénéfice du crédit de TVA sur les biens amortissables a pour conséquence la réduction de la valeur nette comptable d'un montant égal à celui du crédit de TVA au regard de l'impôt sur le revenu en régime réel et de l'impôt sur les sociétés.

Le commerçant détaillant assujetti à la TVA est tenu de régulariser ses écritures comptables de telle sorte que ses immobilisations soient inscrites à partir de la date d'assujettissement pour leur valeur comptable diminuée du montant du crédit de départ y afférent.

Le crédit de TVA sur stock vient en déduction du stock initial. Dans ce cas, le montant du stock initial du premier exercice d'assujettissement devient, après défalcation de la TVA correspondant au crédit de départ, différent du montant du stock final de l'exercice précédent.

C- Condition de bénéfice du crédit de départ

Afin de bénéficier du crédit de départ de TVA, le commerçant détaillant qui sera assujetti à la TVA est tenu, en application des dispositions de l'article 9 du code de la TVA, de déposer auprès du centre ou du bureau de contrôle des impôts de sa circonscription un inventaire du stock d'immobilisations et de marchandises détenues à la date de l'assujettissement et ce, dans un délai ne dépassant pas la fin du troisième mois qui suit celui de l'assujettissement.

Cet inventaire doit faire apparaître :

- la désignation des marchandises et leur quantité ;
- la désignation des immobilisations corporelles et leur date d'acquisition ;
- la valeur de ces biens toutes taxes comprises ;
- la valeur de ces biens hors TVA ;
- le montant de la TVA ayant grevé ces biens ;
- le prorata de déduction de TVA appliqué ;
- le crédit de départ de TVA.

§ 4. Tenue d'un livre manuel coté et paraphé des achats et des ventes

L'obligation de tenue des livres d'achats et de ventes ne pèse que sur les entreprises qui ne tiennent pas de comptabilité conformément au système comptable des entreprises.

§ 5. Dispense des commerces de détail de la majoration de 25% des ventes aux non assujettis

Les ventes des commerçants détaillants aux non assujettis sont dispensées de la majoration de 25% de l'assiette de la TVA, que ces commerçants soient assujettis à la TVA à titre obligatoire ou sur option.

En conséquence, les commerçants détaillants assujettis facturent la TVA aux taux en vigueur soit 6%, 10%, 18% ou 29% selon les produits sans majoration.

Toutefois, selon la doctrine administrative, «au cas où **ces commerçants procèdent à la vente à des commerçants revendeurs, ils acquièrent de ce fait la qualité de commerçants grossistes sur le plan fiscal et sont par conséquent tenus d'appliquer la majoration de 25% de l'assiette soumise à la TVA pour la totalité de leurs ventes aux non assujettis (11) sauf, bien entendu, lorsque le produit ou le client est dispensé de ladite majoration**».

Pour illustrer les conséquences fiscales dans le cas où un détaillant approvisionne d'autres commerçants, la doctrine administrative fournit l'exemple suivant (BODI - Texte DGI n° 96/37) :

«Soit un commerçant détaillant en pièces détachées assujetti à la TVA, qui importe des pièces détachées pour un montant de 10.000 D hors TVA qu'il revend dans son magasin avec une marge de 20% pour :

- 6.000 D hors TVA à des particuliers ;
- 2.400 D hors TVA à des commerçants détaillants assujettis à la TVA ;
- 3.600 D hors TVA à des commerçants détaillants non assujettis à la TVA.

(11) BODI - Texte DGI n° 96/37, Note Commune n° 20 ; pages 293 à 299.

Compte tenu du fait que ce commerçant approvisionne d'autres commerçants, il est considéré sur le plan fiscal comme grossiste et doit, dans ce cas, appliquer la majoration de 25% pour les ventes aux commerçants détaillants non assujettis à la TVA ainsi qu'aux particuliers :

TVA due sur une assiette normale : 2.400 D x 18% = 432 D

TVA due sur une assiette majorée de 25% : (6.000 D + 3.600 D) x 1,25 x 18% = 2.160 D».

Cette doctrine administrative a été infirmée par la jurisprudence qui considère que la vente d'un détaillant à un revendeur ne confère la qualité de grossiste que pour ladite vente et non pour la totalité des ventes du détaillant.

Sous-section 4. Régime des commissions reçues de l'étranger

Selon la doctrine administrative, les commissions reçues de l'étranger entrent dans le champ d'application de la TVA tunisienne et sont par conséquent soumises à ladite taxe au taux de 18% hors taxe.

Cette même doctrine précise au préalable que la notion de territorialité en matière de TVA est étroitement liée non pas au lieu où le service est rendu mais à celui où il est utilisé et considère que les commissions reçues de l'étranger correspondent à des services utilisés en Tunisie.

Néanmoins, la taxation des commissions reçues de l'étranger sur importations amènerait à taxer la même assiette deux fois :

- une première fois dans le cadre du prix de la marchandise qui inclut tous les frais y compris la commission sur vente. Ainsi, la TVA prélevée à la frontière couvre déjà ladite commission.

- une deuxième fois entre les mains du bénéficiaire sans qu'elle ne puisse d'ailleurs faire l'objet d'aucune récupération.

Ainsi, ayant déjà fait partie de l'assiette imposable à la TVA à la frontière, le sens de l'équité fiscale aurait pu justifier des conclusions toutes différentes en évitant de la soumettre une deuxième fois entre les mains du commissionnaire (12).

Section 4. Les stades d'imposition

Le système fiscal tunisien se distingue par l'imposition de certains produits à certains stades du circuit économique et non à tous les stades du circuit : importation, production, distribution de gros et distribution de détail.

Ainsi, les produits alimentaires se trouvent imposables, à l'exception des produits relevant du tableau A, aux seuls stades de l'importation et de la production. Ces produits ne sont plus imposables aux différents stades du commerce. Ces produits ne sont pas concernés non plus par la majoration de 25% applicable pour les ventes effectuées par les assujettis aux non assujettis (au stade de la production).

Les médicaments, les produits pharmaceutiques et les produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix autres que les produits alimentaires sont imposables au stade de la production et au stade du commerce de gros mais exonérés au stade du commerce de détail.

Les médicaments, les produits pharmaceutiques et les produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix ne sont pas concernés par la majoration de 25% applicable aux ventes faites par les assujettis aux non assujettis (aussi bien au stade de la production qu'au stade du commerce de gros).

(12) Dans le même sens, le professeur Habib AYADI conclut que «cette situation est manifestement source de double imposition» in «Droit fiscal : TVA, droits de consommation et contentieux fiscal, - CERP - Tunis 1996, page 57».

Le tableau suivant récapitule le régime des différents produits aux différents stades :

	Production	Commerce de gros	Commerce de détail	
			CA supérieur ou égal à 100.000 D	**CA inférieur à 100.000 D**
(1) Production agricole	Interne : hors champ d'application de la TVA sauf option globale à l'assujettissement			
	Importation : taxable sauf exonération du tableau A ou par décret conjoncturel			
(2) Produits alimentaires	Taxable sans majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti	Hors du champ ; si option, pas de majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti	Opérations exonérées Possibilité d'option si l'on remplit les conditions du **(6)**	Opérations exonérées + non assujetti de droit Possibilité d'option si l'on remplit les conditions du **(6)**
(3) Médicaments et produits pharmaceutiques	Taxable sans majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti	Taxable sans majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti	Opérations exonérées Possibilité d'option si l'on remplit les conditions du **(6)**	
(4) Produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix	Taxable sans majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti	Taxable sans majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti	Opérations exonérées Possibilité d'option si l'on remplit les conditions du **(6)**	Opérations exonérées + non assujetti de droit Possibilité d'option si l'on remplit les conditions du **(6)**
(5) Autres produits autres que ceux du tableau A	Taxable avec majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti sauf ventes faites à l'Etat, aux établissements publics à caractère administratif et aux collectivités locales et aux personnes disposant d'une autorisation de dispense de majoration		Taxable selon le régime du produit sans majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti	Hors du champ, Possibilité d'option globale
(6) Produits exonérés **(Tableau A)**	Exonérés et exclus du droit à l'option sauf option totale ou partielle permise aux personnes qui : - réalisent des opérations exonérées de la TVA destinées à l'exportation, - approvisionnent les personnes assujetties à la TVA en produits et services exonérés de ladite taxe.			

Section 5. Les activités se trouvant en dehors du champ d'application de la TVA

§ 1. Activités hors champ

Se trouvent en dehors du champ d'application de la TVA, notamment :

(1) La production agricole interne à l'exception de la production du maïs qui est, paradoxalement, taxable au taux de 6%. En revanche, l'importation de produits agricoles est soumise à la TVA sauf exonération prise par décret (ayant une portée temporaire limitée à l'année civile) dans le cadre de l'article 8 du code de la TVA ou importation exonérée de produits agricoles en vertu du tableau A.

(2) La présentation commerciale des produits agricoles : Aux termes du point 4 du § II de l'article 1er du code de la TVA, la présentation commerciale des produits agricoles et de pêche n'est pas soumise à la TVA.

Ainsi, se trouve hors du champ d'application de la TVA, la présentation commerciale des produits agricoles et de pêche réalisée par les agriculteurs eux-mêmes ou par toutes autres personnes.

La présentation commerciale des produits agricoles n'est pas soumise à la TVA qu'elle porte sur des produits locaux ou sur des produits étrangers et même lorsque le produit agricole étranger a subi la TVA à l'importation.

(3) Viande fraîche et abattage des animaux : Le BODI n° 89/24 (13) précise que «conformément à l'article 2 du code de la TVA, les personnes physiques ou morales qui procèdent à l'abattage des animaux de boucherie ne sont pas considérées comme des assujettis à la TVA.

En conséquence, l'abattage des animaux de boucherie n'est pas soumis à la TVA».

(4) Le commerce de détail dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 100.000 dinars.

(5) Le commerce de gros de produits alimentaires qui est hors champ, contrairement au commerce de détail de produits alimentaires qui est exonéré de TVA.

(6) Cas particulier des forfaitaires BIC : Les activités des forfaitaires BIC les placent dans le champ d'application de la TVA. Néanmoins, aux termes d'une disposition du code de l'IRPP et de l'IS, «l'impôt forfaitaire est libératoire de la taxe sur la valeur ajoutée» (14). Ainsi, aucun statut précis ne permet de qualifier la situation des forfaitaires BIC au regard de la TVA qui ne sont ni hors champ, ni exonérés mais libérés de toute obligation en matière de TVA.

(7) Régime de la cession à quai : Dans une prise de position (23) du 17 janvier 1994, la Direction Générale des impôts a précisé que la cession à quai se trouve hors du champ d'application de la TVA. Pour être précis, elle se situe, en fait, en dehors du champ territorial de la TVA tunisienne.

§ 2. Conséquences des activités hors champ

Les ventes faites par les assujettis aux entreprises se trouvant en dehors du champ d'application de la TVA sont soumises normalement à la TVA (y compris éventuellement la majoration de 25% applicable aux entreprises non assujetties) sauf attestation de dispense de la majoration de 25% délivrée par l'administration fiscale.

La TVA supportée par les secteurs se trouvant en dehors du champ d'application sur leurs achats n'ouvre, bien entendu, aucun droit à déduction.

Contrairement aux produits exonérés du tableau A qui peuvent donner lieu à une option partielle et ciblée ou totale lorsque l'entreprise réalise des opérations d'exportation ou approvisionne des assujettis en produits et services exonérés de ladite taxe, les entreprises qui exercent des activités placées en dehors du champ d'application de la TVA ne peuvent opter pour leur assujettissement que d'une façon globale pour l'ensemble des produits se trouvant hors du champ.

Section 6. La territorialité de l'impôt

§ 1. Principe

Le principe de la territorialité de l'impôt rend une loi applicable à toutes les opérations réalisées sur un territoire donné. Les opérations réalisées en dehors de ce territoire échappent donc à l'imposition. En matière de TVA, le code a édicté des présomptions légales selon lesquelles une affaire est réputée faite en Tunisie :

- S'il s'agit d'une vente, lorsque celle-ci est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise en Tunisie ;
- S'il s'agit de toute autre opération, lorsque le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué sont utilisés ou exploités en Tunisie.

De même, une marchandise destinée à l'exportation est considérée comme livrée en Tunisie au regard d'un vendeur lorsque la déclaration d'exportation n'a pas été déposée au nom de celui-ci.

Enfin, une marchandise importée est considérée comme livrée en Tunisie dès lors qu'elle est livrée à une personne autre que celle dont le numéro d'identification en douane a été utilisé pour le dédouanement.

§ 2. Exception : Les ventes sous le régime suspensif

Les assujettis à la TVA autorisés à réaliser une vente en suspension de taxes doivent :

(13) BODI - Texte DGI n° 89/24, Note Commune n° 17 ; page 101.
(14) Code de l'IRPP et de l'IS, article 44 § IV 2, alinéa 3.

- Mentionner sur la facture de vente la mention : «vente en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée suivant décision n°....... du ....» ;

Il doit être joint à la copie de la facture le numéro et la date de la décision administrative autorisant la vente en suspension.

- Mentionner sur chaque facture relative à une vente en suspension de taxes, le montant de la TVA ayant fait l'objet de suspension en application de la législation en vigueur (en pratique, la législation est mise en vigueur par l'autorisation administrative) ;

- Communiquer à l'administration fiscale à la fin de chaque trimestre une copie des factures émises et n'ayant pas fait l'objet de perception de TVA.

Sont autorisés à acheter sous le régime suspensif :

(1) Les assujettis dont l'activité s'exerce à titre exclusif en vue de l'exportation ou des ventes en suspension qui peuvent bénéficier du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée pour leurs acquisitions de biens et services donnant droit à déduction.

Ces entreprises obtiennent sur demande adressée à la Direction Générale des Impôts ou de la direction des douanes pour les entreprises sous douanes (entreprises manufacturières totalement exportatrices) une attestation d'achat en suspension, un numéro d'autorisation qui doit être communiqué à leurs fournisseurs et un carnet de bons de commande prénumérotés en trois exemplaires visés par les services des douanes ou par le bureau de contrôle des impôts, selon le cas.

Les assujettis dont l'activité s'exerce à titre principal en vue de l'exportation ou des ventes en suspension peuvent, sur leur demande, être autorisés à s'approvisionner en suspension de taxe sur la valeur ajoutée.

Les entreprises autorisées à acheter sous le régime de la suspension totale de TVA (entreprises totalement exportatrices) ou en suspension de taxe des produits exportés (entreprises exportant ou vendant en suspension la moitié de leur chiffre d'affaires au moins) sont tenues d'établir pour chaque opération un bon de commande en triple exemplaires sur lequel doivent être portées les indications suivantes :

«Achats en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée ;

Dispositions de l'article 11 du code de la taxe sur la valeur ajoutée ;

Décision n°.......... du ....»

Les bons de commande doivent recevoir la destination suivante :

- l'original au fournisseur ;

- une copie au centre de contrôle des impôts ou à la direction régionale des douanes compétents ;

- une copie conservée par l'intéressé.

Les copies destinées au centre de contrôle des impôts peuvent être envoyées à la fin de chaque mois.

(2) Certains investissements bénéficient du régime suspensif et s'effectuent en suspension de TVA sur présentation d'une autorisation de la Direction des Impôts.

(3) Les non assujettis qui effectuent occasionnellement des opérations d'exportation peuvent aussi être autorisés à bénéficier du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée pour l'acquisition, auprès d'assujettis, de marchandises ou de services destinés à l'exportation.

Ces personnes doivent adresser au centre de contrôle des impôts de leur circonscription, préalablement à l'achat, une demande pour bénéficier du régime suspensif.

La demande doit comporter l'engagement exprès de présenter à l'administration les pièces justificatives de la sortie des marchandises **dans les vingt jours du mois suivant** celui de l'exportation ou, **à défaut, d'acquitter dans les limites de ce délai la taxe suspendue**.

L'administration dispose d'un pouvoir discrétionnaire pour l'octroi du régime suspensif aux exportateurs occasionnels non assujettis. Lorsqu'elle constate un abus dans les acquisitions ou un détournement de marchandises de leur destination initiale, elle peut refuser d'accorder ce régime de faveur.

(4) Les ventes faites aux sociétés soumises au régime des sociétés pétrolières sont faites en suspension de TVA en vertu de la loi régissant ces sociétés et, selon la doctrine administrative, sur présentation de l'autorisation d'achat en suspension de TVA (Loi n° 99-93 du 17 août 1999, portant promulgation du code des hydrocarbures).

(5) Il en est de même pour certaines associations qui bénéficient des achats en suspension de TVA en vertu de dispositions légales spécifiques, des ambassades et diplomates (sous réserve du principe de réciprocité) et de certaines organisations internationales.

§ 3. Régime des marchandises réimportées

Les marchandises admises en vertu de la réglementation douanière au bénéfice du retour sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions ci-après :

a) suite à une exportation temporaire :

- pour œuvraison, transformation ou autre complément de main-d'œuvre : paiement de la taxe sur **la valeur ajoutée sur la valeur en douane de ces œuvraisons, transformations ou autres compléments de main-d'œuvre tous droits et taxes inclus à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même ;**

- pour demeurer en l'état : la réimportation est exonérée du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée ;

b) suite à une exportation ou réexportation définitive : la réimportation est subordonnée au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée. Néanmoins, la franchise du paiement de cette taxe est accordée sur production **d'une attestation de non décharge** émanant du centre ou bureau de contrôle des impôts compétent.

Les taux de la taxe sur la valeur ajoutée applicables sont ceux en vigueur à la date d'enregistrement de la déclaration de réimportation pour la consommation.

L'attestation de non décharge prévue par le point b du § IV de l'article 11 du code de la TVA et qui permet de réimporter la marchandise initialement exportée en suspension de TVA est délivrée aux entreprises qui n'ont pas bénéficié du régime suspensif lors de l'acquisition de la marchandise initialement exportée.